SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. julija 2010*

V zadevi C-368/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Baranya Megyei Bíróság (Madžarska) z odločbo z dne 31. avgusta 2009, ki je prispela na Sodišče 14. septembra 2009, v postopku

Pannon Gép Centrum kft

proti

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

* Jezik postopka: madžarščina.

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za madžarsko vlado J. Fazekas, M. Fehér in K. Szíjjártó, zastopniki,

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in B. D. Simon, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17(1), 18(1)(a) in 22(3)(a) in (b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 352).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Pannon Gép Centrum kft in APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (v nadaljevanju: APEH) glede tega, da APEH tožeči stranki v glavni stvari od zneska davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je bila dolžna plačati, ni odbil DDV, ki se nanaša na storitve, opravljene zanjo.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) je v skladu s členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Unije na področju DDV, zlasti Šesto direktivo. V uvodnih izjavah 1 in 3 Direktive 2006/112 je navedeno, da je preoblikovanje Šeste direktive nujno, da bi bile vse veljavne določbe predstavljene jasno in racionalno v preoblikovani strukturi in besedilu, vendar načeloma brez vsebinskih sprememb. Določbe Direktive 2006/112 so tako v bistvu enake ustreznim določbam Šeste direktive.

4 V skladu s členom 167 Direktive 2006/112, ki je povzet po členu 17(1) Šeste direktive, nastane „pravica do odbitka […] v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka."

5 Člen 168(a) Direktive 2006/112, ki je v bistvu zapisan enako kot člen 17(2)(a) Šeste direktive, v ubeseditvi, kot izhaja iz člena 28f(1) Šeste direktive, določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.

6 Člen 178 Direktive 2006/112, ki je v bistvu povzet po členu 18(1) Šeste direktive, v ubeseditvi, kot izhaja iz člena 28f, točka 2, Šeste direktive, določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[…]“

7 Člen 220, točka 1, Direktive 2006/112, ki je v bistvu povzet po členu 22(3)(a) Šeste direktive, v ubeseditvi, kot izhaja iz člena 28h Šeste direktive, kakor je bil spremenjen s členom 2, točka 2, Direktive 2001/115, določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1) za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec“.

8 Člen 226 Direktive 2006/112, ki je v bistvu povzet po členu 22(3)(b) Šeste direktive, v ubeseditvi, kot izhaja iz člena 28h Šeste direktive, kakor je bil spremenjen s členom 2, točka 2, Direktive 2001/115, določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221, zahtevajo samo naslednji podatki:

(1) datum izdaje računa;

(2) zaporedna številka, ki temelji na eni ali več serij, ki izključno identificira račun;

(3) identifikacijska številka DDV […], pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve;

(4) identifikacijska številka DDV prejemnika [pridobitelja ali prejemnika] […];

(5) polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

(6) količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

(7) datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev […];

(8) davčna osnova za vsako stopnjo ali oprostitev, cena na enoto brez DDV in kakršni koli popusti ali znižanja, če niso vključeni v ceno na enoto;

(9) uporabljena stopnja DDV;

(10) znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izključuje;

[…]“

9 Člen 273 Direktive 2006/112, ki je v bistvu povzet po členu 22(8), prva in druga alinea, Šeste direktive, v ubeseditvi, kot izhaja iz člena 28h Šeste direktive, kakor je bil spremenjen s členom 2, točka 2, Direktive 2001/115, določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj […]

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku [odstavku], se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno [ki so dodatne k tistim, ki so določene] [zlasti v členu 226].“

Nacionalna ureditev

10 V skladu s členom 13(1), točka 16, zakona št. LXXIV o davku na dodano vrednost iz leta 1992 (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, v nadaljevanju: zakon o DDV), ki je bil razveljavljen z učinkom od 31. decembra 2007, vendar velja v sporu o glavni stvari, se za račun šteje „katero koli potrdilo, primerno za davčno identifikacijo, ki se izda v pisni ali – ob vnaprejšnjem soglasju prejemnika in v skladu s podrobnejšimi predpisi – elektronski obliki in ki vsebuje vsaj te podatke:

(a) zaporedno številko računa,

(b) datum izdaje računa,

(c) ime, naslov in davčno identifikacijsko številko davčnega zavezanca, ki je dobavil blago ali storitve,

(d) ime, naslov in skupnostno davčno identifikacijsko številko kupca, oziroma če je nima, davčno identifikacijsko številko, kadar je zavezanec za plačilo davka kupec,

(e) v primeru oproščene dobave znotraj Skupnosti skupnostno davčno identifikacijsko številko kupca,

(f) datum dobave ali opravljene storitve, če se razlikuje od datuma izdaje,

[…]

(i) cena dobavljenega blaga ali opravljene storitve na enoto brez davka,

(j) skupni znesek plačila za dobavljeno blago ali opravljene storitve brez davka,

(k) uporabljena stopnja DDV,

(l) skupni znesek izstopnega davka,

(m) končni znesek računa.“

11 Člen 35(1) zakona o DDV določa:

„[P]ravica do odbitka se lahko uveljavlja le, če ima davčni zavezanec dokumente, ki verodostojno dokazujejo znesek vstopnega davka. Za take dokumente se štejejo

(a) računi in poenostavljeni računi […]

[…]

izdani na ime davčnega zavezanca."

12 Člen 1/E(1) uredbe ministrstva za finance št. 24/1995 (XI. 22), ki se nanaša na davčno identifikacijo računov, poenostavljenih računov in blagajniških listkov in na uporabo blagajn in taksimetrov za izdajo blagajniških listkov (24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról), določa:

„Račun, natisnjen na papir z računalnikom, je za namene davčne identifikacije veljaven le, če izpolnjuje pogoje strogega izdajanja računov, in sicer:

(a) da računalniški program za izdajanje računov […] zagotavlja nepretrgano zaporedno oštevilčevanje, brez izpustitev ali ponavljanj"

13 Člen 165(2) zakona št. C o računovodstvu iz leta 2000 (Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) določa, da se v poslovne knjige lahko vnesejo le postavke, ki so izkazane z dokumenti, izdanimi v skladu z zakonom. Člen 166(2) tega zakona določa, da morajo biti postavke, navedene v računovodskih dokumentih, verodostojne, zanesljive in pravilne, in sicer tako formalno kot vsebinsko.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je 2. maja 2007 z družbo Betonút Szolgáltató és Építő Zrt (v nadaljevanju: Betonút) sklenila pogodbo, s katero se je zanjo zavezala zgraditi most. Izvedbo teh del je poverila podizvajalcu, družbi J és B Pannon-Bau kft (v nadaljevanju: podizvajalec).

15 Družba Betonút je 20. novembra 2007 tožeči stranki iz postopka v glavni stvari izdala potrdilo o izvedbi teh del, ta pa ji je na podlagi tega potrdila izdala račune za izvedbo teh del in v njih kot datum njihovega končanja navedla 20. november 2007. Podizvajalec pa je za tožečo stranko iz postopka v glavni stvari izdal dva računa za dela, ki jih je izvedel, na katerih je bil kot datum njihovega končanja naveden 14. december 2007.

16 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je 3. oktobra 2007 z družbo Gebrüder Haider Építőpari Kft (v nadaljevanju: Haider) sklenila pogodbo, s katero se je zanjo zavezala zgraditi žlebovje. Izvedbo teh del je prav tako poverila podizvajalcu.

17 Družba Haider je v potrdilu o izvedbi teh del kot datum njihovega končanja navedla 11. december 2007 in ta datum je bil kot datum končanja del naveden tudi v končnem računu, ki ga je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari izdala tej družbi. Podizvajalec pa je tožeči stranki iz postopka v glavni stvari izdal račun, v katerem je bil kot datum končanja teh del naveden 18. december 2007.

18 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je v davčnem obračunu, ki se nanaša na četrto trimesečje leta 2007, prijavila tri zgoraj navedene račune podizvajalca in uveljavljala pravico do odbitka DDV.

19 Davčna uprava je opravila nadzor tega davčnega obračuna in ugotovila, da so datumi končanja na potrdilih o izvedbi del, ki sta jih izdali družbi Betonút in Haider, in na računih, ki jih je tema družbama izdala tožeča stranka v postopku v glavni stvari, zgodnejši od datumov na računih, ki jih je izdal podizvajalec in ki jih je navedena tožeča stranka uporabila za odbitek DDV.

20 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari in podizvajalec sta davčni upravi sporočila, da so datumi o končanju na računih, ki jih je izdal podizvajalec, napačni.

21 Podizvajalec je 29. septembra 2008 z dobropisi s številkami 2007/0000000124, 2007/0000000125 in 2007/0000000126 razveljavil tri napačne račune, te pa nadomestil z novimi računi s številkami JESB20080000016, JESB20080000017 in JESB20080000018. Datum končanja del na novih računih je bil skladen s tistim na računih, ki jih je izdala tožeča stranka v postopku v glavni stvari.

22 Davčni organ na prvi stopnji je z odločbo z dne 21. januarja 2009 tožeči stranki iz postopka v glavni stvari naložil plačilo, prvič, DDV, ki se nanaša na storitve, ki jih je opravil podizvajalec, in ki ga je navedena tožeča stranka odbila od zneska davka, ki ga je bila dolžna plačati za četrto trimesečje leta 2007, in drugič, globe in zamudnih obresti. Po mnenju navedenega davčnega organa tožeča stranka iz postopka v glavni stvari ni mogla uporabiti računov, ki jih je za namene odbitka DDV prvotno izdal podizvajalec, ker na njih ni bil naveden pravilen datum, kdaj je ta zaključil dela. Novi, popravljeni računi ravno tako ne morejo biti podlaga za odbitek DDV, ker ni bilo zagotovljeno zaporedno oštevilčevanje. V zvezi s tem je ugotovil, da sta bili na dobropisih in popravljenih računih, izdanih istega dne, uporabljeni različni seriji oštevilčenja, saj so se številke dobropisov začele s številkami „2007“, medtem ko so se številke popravljenih računov začele z navedbo „JESB2008“.

23 APEH je z odločbo z dne 29. aprila 2009 potrdil odločbo davčnega organa na prvi stopnji z dne 21. januarja 2009.

24 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je pri Baranya Megyei Bíróság (okrožno sodišče Baranya) vložila tožbo.

25 Baranya Megyei Bíróság v predložitveni odločbi meni, da na podlagi zadevne nacionalne zakonodaje, kakor jo razlaga Legfelsőbb Bíróság (vrhovno sodišče) in uporablja davčna uprava, davčni zavezanec lahko uveljavlja pravico do odbitka le na podlagi formalno in vsebinsko verodostojnega računa. Izvrševanje pravice do odbitka se tako izpodbija, če je na računu kakršna koli obličnostna napaka. Ker so v obravnavani zadevi obstajale napake pri datumih končanja del, ki so bili navedeni na računih podizvajalca, je davčna uprava izpodbijala pravico do odbitka, uveljavljano na podlagi teh računov, ki pa so bili vsebinsko verodostojni. Davčna uprava ni namreč nikoli izpodbijala tega, da so bili gospodarski posli, navedeni na teh računih, opravljeni za plačila, ki so bila ravno tako navedena na teh računih.

26 V teh okoliščinah je Baranya Megyei Bíróság prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali so nacionalne določbe člena 13(1), točka 16, általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (zakon št. LXXIV o prometnem davku iz leta 1992), ki je veljal ob izdaji računa, in člena 1/E(1) uredbe ministrstva za finance št. 24/1995 (XI. 22) združljive s pogoji glede obveznih podatkov na računih in pojmom računa, določenih v členu 2[, točka 2,] Direktive Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 o spremembi Direktive 77/388/EGS (Šesta direktiva) z namenom poenostavitve, modernizacije in usklajevanja pogojev, določenih za izdajanje računov v zvezi z davkom na dodano vrednost, in sicer zlasti v primeru iz člena 13(1), točka 16(f), zakona o prometnem davku?

Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen:

2. Ali je praksa države članice, da se formalne pomanjkljivosti računov, ki so podlaga za pravico do odbitka, sankcionirajo z izgubo te pravice, v nasprotju s členi 17(1), 18(1)(a) ter 22(3)(a) in (b) Šeste direktive?

3. Ali za uveljavljanje pravice do odbitka zadostuje, da so izpolnjene obveznosti iz člena 22(3)(b) Šeste direktive, ali pa sta uveljavljanje te pravice in sprejetje računa kot verodostojnega dokumenta mogoča le, če so obenem podani vsi elementi in izpolnjene vse obveznosti, ki jih določa Direktiva 2001/115/ES?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

27 Treba je ugotoviti, da predložitveno sodišče Sodišču predlaga, naj presodi skladnost nacionalne ureditve oziroma prakse s pravom Unije.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav Sodišče v postopku predhodnega odločanja ne presoja skladnosti določb nacionalnega prava ali nacionalne prakse s predpisi prava Unije, pa je že večkrat razsodilo, da je pristojno, da predložitvenemu sodišču da vse ustrezne elemente razlage tega prava, ki mu lahko omogočijo, da presodi tako združljivost za namene sodbe v zadevi, o kateri odloča (glej sodbo z dne 26. januarja 2010 v zadevi Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, ZOdl., str. I-635, točka 23 in navedena sodna praksa).

29 Sodišče mora torej v tej zadevi omejiti presojo na določbe prava Unije, tako da poda razlago tega prava, ki bo predložitvenemu sodišču, ki mora presoditi o skladnosti zadevne nacionalne ureditve oziroma prakse s pravom Unije, koristila pri rešitvi spora, ki poteka pred tem sodiščem (glej po analogiji sodbo z dne 31. januarja 2008 v zadevi Centro Europa 7, C-380/05, ZOdl., str. I-349, točka 51).

30 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da se predlog predložitvenega sodišča sklicuje na člene 17(1), 18(1)(a) in 22(3)(a) in (b) Šeste direktive in se nanaša na razlago teh določb.

31 Vendar je bila v skladu s členoma 411 in 413 Direktive 2006/112 Šesta direktiva s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena.

32 Ker je dejansko stanje iz spora o glavni stvari nastalo po 1. januarju 2007, je za spor o glavni stvari upoštevna le razlaga določb Direktive 2006/112.

33 Okoliščina, da je nacionalno sodišče vprašanja za predhodno odločanje oblikovalo formalno tako, da se je sklicevalo le na določbe Šeste direktive, ni ovira za to, da Sodišče nacionalnemu sodišču predloži vse elemente razlage, ki so lahko koristni pri sojenju v zadevi, o kateri odloča, ne glede na to, ali jih ta v vprašanjih navaja ali ne (glej v tem smislu sodbi z dne 27. oktobra 2009 v zadevi ČEZ, C-115/08, ZOdl., str. I-10265, točka 81, in z dne 12. januarja 2010 v zadevi Petersen, C-341/08, ZOdl., str. I-47, točka 48).

34 V zvezi s tem je treba navesti, da se z Direktivo 2006/112, kakor je razvidno iz njene uvodne izjave 3, preoblikuje obstoječa zakonodaja, zlasti Šesta direktiva, s čimer načeloma niso povzročene bistvene spremembe.

35 V teh okoliščinah je treba šteti, da se vprašanja za predhodno odločanje nanašajo na razlago členov 167, 178(a), 220, točka 1, in 226 Direktive 2006/112, ki ustrezajo določbam Šeste direktive, navedenim v predložitveni odločbi.

Vsebinska presoja

36 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali členi 167, 178(a), 220, točka 1, in 226 Direktive 2006/112 nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, ali praksi, ki temelji na taki ureditvi, na podlagi katere ni priznana pravica do odbitka DDV, če je bil na računu, ki se nanaša na blago, dobavljeno davčnemu zavezancu, ali na storitve, ki so bile zanj opravljene, prvotno napačen podatek in z njegovim poznejšim popravkom niso upoštevani vsi pogoji, ki jih določajo veljavni nacionalni predpisi.

37 V zvezi s tem je treba navesti, da je pravica do odbitka, predvidena v členu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18; z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43, in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 47).

38 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so v obravnavani zadevi izpolnjeni materialni pogoji, ki jih določa člen 168(a) Direktive 2006/112, da se tožeči stranki iz postopka v glavni stvari lahko prizna pravica do odbitka DDV, ki se nanaša na storitve, ki jih je zanjo opravil podizvajalec. Te storitve so bile namreč uporabljene za namene njenih obdavčenih transakcij, ki jih je izvedel davčni zavezanec v zadevni državi članici.

39 Vendar je v skladu s členom 178(a) Direktive 2006/112 uveljavljanje pravice do odbitka iz člena 168(a) te direktive povezano s tem, da ima davčni zavezanec račun. Tako mora biti v skladu s členom 220, točka 1, Direktive 2006/112 račun izdan za vsako dobavo blaga ali storitev, ki ju davčni zavezanec opravi drugemu davčnemu zavezancu.

40 Člen 226 Direktive 2006/112 določa, da morajo biti za namene DDV na računih, ki se izdajajo v skladu s členom 220 navedene direktive, brez poseganja v posebne določbe te direktive obvezno navedeni samo podatki, ki so vsebovani v tem členu.

41 Zato državam članicam ni dovoljeno, da uveljavljanje pravice do odbitka DDV vežejo na upoštevanje pogojev o vsebini računov, ki jih določbe Direktive 2006/112 izključno ne določajo. To razlago potrjuje tudi člen 273 te direktive, ki določa, da lahko države članice naložijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, vendar se ta možnost ne more uporabljati za nalaganje obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki so dodatne k tistim, ki so določene zlasti v členu 226 navedene direktive.

42 V okviru spora o glavni stvari pravica do odbitka DDV, ki se nanaša na storitve, ki jih je opravil podizvajalec, tožeči stranki v postopku v glavni stvari ni bila priznana iz dveh razlogov. Prvič, na prvotnih računih, ki jih je izdal podizvajalec, so bili navedeni napačni datumi končanja opravljanja storitev. Drugič, glede popravljenih računov, pri katerih dejstvo, da so na njih navedeni pravilni datumi, ni izpodbijano, se je štelo, da ne zagotavljajo zaporednega oštevilčevanja, ker sta bili na dobropisih in popravljenih računih, izdanih istega dne, uporabljeni različni seriji oštevilčenja.

43 Res je, da mora biti na računu, kot navaja madžarska vlada, v skladu s členom 226, točka 7, Direktive 2006/112 obvezno naveden pravilen datum, ko je bilo opravljanje storitev končano. Vendar je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da je imel

davčni organ prve stopnje, ko tožeči stranki iz postopka v glavni stvari ni priznal odbitka DDV, ki se nanaša na storitve, ki jih je zanjo opravil podizvajalec, že račune, ki jih je podizvajalec popravil in na katerih so bili navedeni pravilni datumi končanja. Direktiva 2006/112 ne nasprotuje popravku nepravilnih računov.

44 Glede na ugotovitve iz točk 38 in 41 te sodbe bi bilo treba šteti, če bi popravljeni računi vsebovali vse podatke, ki jih nalaga Direktiva 2006/112, zlasti v členu 226, kar mora preizkusiti predložitveno sodišče, da so bili v primeru, kot je v postopku v glavni stvari, izpolnjeni vsi materialni in formalni pogoji, da se tožeči stranki iz postopka v glavni stvari lahko prizna odbitek DDV, ki se nanaša na storitve, ki jih je opravil podizvajalec. V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 226 Direktive 2006/112 ne nalaga nikakršne obveznosti, da morajo popravljeni računi spadati v isto serijo kot dobropisi, s katerimi so bili razveljavljeni napačni računi.

45 V teh okoliščinah je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člene 167, 178(a), 220, točka 1, in 226 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi oziroma praksi, na podlagi katere nacionalni organi davčnemu zavezancu ne priznajo pravice, da od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije znesek dolgovanega ali plačanega davka za storitve, ki so bile zanj opravljene, z utemeljitvijo, da je prvotni račun, ki ga je imel ob odbitku, vseboval napačen datum končanja opravljenih storitev in da pozneje popravljen račun in dobropis, s katerim se je razveljavil prvotni račun, nista bila zaporedno oštevilčena, če so materialni pogoji za odbitek izpolnjeni in je davčni zavezanec davčnemu organu pred sprejetjem odločbe predložil popravljen račun, na katerem je naveden pravilen datum, ko je bilo navedeno opravljanje storitev končano, čeprav ta račun in dobropis, s katerim je prvotni račun razveljavljen, nista zaporedno oštevilčena.

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člene 167, 178(a), 220, točka 1, in 226 Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi oziroma praksi, na podlagi katere nacionalni organi davčnemu zavezancu ne priznajo pravice, da od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije znesek dolgovanega ali plačanega davka za storitve, ki so bile zanj opravljene, z utemeljitvijo, da je prvotni račun, ki ga je imel ob odbitku, vseboval napačen datum končanja opravljenih storitev in da pozneje popravljen račun in dobropis, s katerim se je razveljavil prvotni račun, nista bila zaporedno oštevilčena, če so materialni pogoji za odbitek izpolnjeni in je davčni zavezanec davčnemu organu pred sprejetjem odločbe predložil popravljen račun, na katerem je naveden pravilen datum, ko je bilo navedeno opravljanje storitev končano, čeprav ta račun in dobropis, s katerim je prvotni račun razveljavljen, nista zaporedno oštevilčena.

Podpisi